INTRODUCTION

L'objectif essentiel des conventions fiscales est d'éviter les doubles impositions qui pourraient affecter les personnes entrant dans le champ d'application de la convention. Par hypothèse, ces personnes ont un lien significatif avec l'un des deux Etats contractants (par exemple, il s'agit des résidents d'un des deux Etats).

Dans la pratique, on constate que des « montages » sont parfois réalisés en vue de permettre à des personnes qui n'entreraient pas dans le champ d'application de la convention de bénéficier tout de même des dispositions favorables prévues par le traité. Ces montages permettent donc, en fait, d'éliminer toute imposition et pas seulement la double imposition.

Les Américains ont appelé ces pratiques « le treaty shopping » ; on peut le traduire en français par l'utilisation abusive des traités ou, plus simplement, l'abus des traités.

a) Définition générale de la notion d' « abus des traites »

Le Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E. a constaté (commentaires sur l'article 1er du Modèle de convention, p. 47) : « l'extension du réseau des conventions de double imposition renforce encore les effets de ces manœuvres car elle permet, à la faveur de constructions juridiques souvent artificielles, de profiter à la fois des avantages fiscaux prévus par certaines législations internes et des dégrèvements d'impôts prévus dans les conventions de double imposition ».

Ces « pratiques » sont très nombreuses et très variées. M. Beauchamp a exposé les mécanismes fondamentaux des abus de traités : « Le treaty shopping est la pratique qui tire avantage des dispositions d'un traité (essentiellement les exonérations fiscales et les réductions du taux de l'impôt), par des individus, sociétés ou autres personnes morales n'ayant pas droit aux avantages du traité. Le moyen principal utilisé est l'interposition entre le contribuable potentiel, investisseur réel, et l'investissement, d'une entité intermédiaire dans un pays ayant conclu avec le pays où est réalisé l'investissement un traité fiscal. Cette entité reçoit de ces pays des revenus sous forme de dividendes, d'intérêts ou de royalties. Si elle est considérée comme résidente dans un pays ayant conclu avec le pays où a eu lieu l'investissement un traité fiscal, elle pourra, généralement, obtenir un taux réduit ou une exonération de l'impôt retenu à la source sur les revenus bruts de l'investissement. Elle peut alors verser les profits obtenus à l'investisseur réel, qui n'est pourtant pas qualifié pour bénéficier du traité puisqu'il est, par hypothèse, résident dans un pays tiers qui n'a pas traité avec le pays où est réalisé l'investissement, et cela avec peu ou pas d'impôt payé au pays de l'entité intermédiaire. Il faut ajouter que, le plus souvent, l'investisseur, bénéficiant de l'anonymat ou du secret bancaire, peut éviter l'impôt dans son pays de résidence, et, à cause des complexités de l'Administration fiscale ou de ses déficiences, il sera difficile de l'identifier ».

On peut citer, par exemple, un cas classique de montage. Une entreprise française constitue une société au Luxembourg ; cette société investit dans un pays tiers et encaisse donc des dividendes, des intérêts ou des redevances ; en vertu des dispositions entre ce pays tiers et le Luxembourg, ces versements supportent une retenue à la source à un taux réduit (des exonérations de cette retenue sont même parfois prévues). Par ailleurs, au Luxembourg, les sociétés holdings sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices. Par conséquent, les revenus encaissés par cette « société intermédiaire » constituée par l'entreprise française auront

supporté, au total, simplement une retenue à la source à un taux faible. Si ces revenus sont rapatriés en France (ce qui n'est pas absolument indispensable pour l'entreprise française), les personnes pourront toujours spéculer sur les difficultés d'identification évoquées ci-dessus.

b) Exemples d'abus des traités

Ces exemples sont évidemment très nombreux ; on citera les plus significatifs.

- S'agissant de conventions conclues par la France, des pratiques abusives consistent en la création d'entités « intermédiaires » qui pourront bénéficier des clauses de crédit pour impôt fictif (tax sparing ou matching credits) figurant dans de nombreuses conventions conclues par la France, notamment avec les pays en développement.

- Dans le même ordre d'idées, les entités intermédiaires peuvent permettre de bénéficier de l'avoir fiscal dont le transfert est prévu dans de nombreuses conventions conclues par la France. Ainsi, un « abus » classique consiste à « tourner » les dispositions restrictives figurant dans certaines conventions. Par exemple, de nombreuses conventions (conventions avec l'Allemagne fédérale, l'Espagne, le Luxembourg...) prévoient que l'avoir fiscal n'est accordé qu'aux sociétés qui ne détiennent pas une participation significative dans le capital de la société française distributrice (25 %, dans les exemples cités ci-dessus). Comme le signale J.-C. Goldsmith : « Un abus caractéristique consiste à faire éclater entre plusieurs sociétés d'un même groupe la participation dans la société distributrice de façon à demeurer en-dessous du seuil maximal de participation posé par la convention pour le bénéfice de l'avoir fiscal ».

- Un abus lui aussi assez classique a suscité des modifications de la plupart des conventions fiscales : il s'agit du mécanisme bien connu des sociétés d'artistes et de sportifs. Dans ces hypothèses, un artiste ou un sportif effectue des prestations dans un Etat mais sa rémunération ne lui est pas versée directement, elle est remise à une société dont le siège se situe sur le territoire d'un autre Etat. L'intéressé peut, éventuellement, recevoir un salaire de la part de la société... ce qui lui permet, la plupart du temps, de bénéficier d'un régime fiscal favorable. La société n'est pas imposable dans l'Etat d'exercice de l'activité puisque son siège est situé dans un autre Etat... à fiscalité moins lourde.

- Il faut citer également toutes les hypothèses de « résidences fictives » dans un Etat en vue de bénéficier d'avantages fiscaux prévus par la réglementation interne (éventuellement combinée avec les dispositions des conventions internationales).

I- LES MESURES PERMETTANT DE LUTTER CONTRE LES PRATIQUES ABUSIVES

Les abus de traités rentrent, incontestablement, dans la catégorie des évasions fiscales.
Par conséquent, les mesures générales de prévention et de répression de l'évasion fiscale sont évidemment applicables aux abus de traités.

On se bornera à un bref rappel de ces mesures générales avant d'insister sur les mesures visant, spécifiquement, les abus de traités.

A. **- L'application des mesures générales de prévention et de répression de l'évasion fiscale internationale**

1° Le développement de la coopération internationale

On peut constater, dans la pratique, que l'évasion résultant de l'abus des traités est fondée, assez souvent, sur les difficultés rencontrées par les administrations fiscales pour appréhender l'exacte portée de certains montages juridiques. Les procédures de coopération internationale peuvent donc s'avérer particulièrement importantes. On peut en distinguer trois catégories, susceptibles d'être appliquées à la répression des abus de traités : les échanges de renseignements, la procédure amiable, la concertation internationale.

a) **Les échanges de renseignements**

Les échanges de renseignements sont prévus depuis longtemps dans les conventions, de manière implicite ou explicite, elles permettent l'utilisation de la procédure d'Échange de renseignements pour la lutte contre l'évasion fiscale.

Le Modèle de convention de l'O.C.D.E. prévoit, dans son article 26-I, l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer la présente convention ou la législation interne des Etats contractants relatifs aux impôts visés par la convention dans la mesure où ils ne sont pas contraires à celle-ci.

L'article 26 du Modèle de l'O.N.U. définit le même pouvoir mais comporte une précision qui fait explicitement référence à l'évasion fiscale : « en particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts ». Ces termes ont été insérés à la demande de membres du Groupe, principalement de pays en développement, qui souhaitaient souligner que l'Échange de renseignements prévu à l'article 26 assure cette mesure préventive. Les conventions signées par la France reprennent, d'une manière générale, la rédaction des Modèles.

b) La procédure amiable

Cette procédure est prévue, principalement, pour résoudre des difficultés « individuelles » nées de l'application des conventions. Cependant, les Modèles de convention (suivis, sur ce point, par presque toutes les conventions signées par la France) permettent un élargissement très sensible des possibilités d'utilisation de cette procédure. En effet, aux termes de l'article 25-3 des Modèles O.C.D.E. et O.N.U. : « Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention... ». Ces termes très larges pourraient, le cas échéant, justifier l'utilisation de la procédure amiable pour tenter de résoudre des cas « d'abus de traités ».

Les commentaires des experts de l'O.C.D.E. et de l'O.N.U. précisent cette interprétation extensive : « Cette disposition permet de résoudre les difficultés soulevées par l'application de la convention. Ces difficultés ne sont pas seulement celles d'ordre pratique qui pourraient naître à l'occasion de la mise en place et du fonctionnement des procédures mais aussi celles qui sont de nature à compromettre ou à entraver le jeu normal des clauses conventionnelles, tel que l'ont conçu les négociateurs de la convention et dont la solution ne dépend pas d'un accord préalable sur l'interprétation de la convention.

c) La concertation internationale

Différentes organisations internationales ont pris conscience, ces dernières années, de l'importance de la fraude et de l'évasion fiscale internationale. Les mécanismes de concertation destinés à permettre une lutte efficace contre ces phénomènes se sont donc multipliés et peuvent concerner les « abus des traités ». On peut citer, les travaux menés au sein du Conseil de l'Europe, dans le cadre de la C.E.E. (la résolution du Conseil du 10 février 1975) et la coopération qui s'est instaurée entre les administrations fiscales de la France, de l'Allemagne fédérale, de la Grande-Bretagne et des Etats-Unis dans le cadre du « Groupe des quatre » (créé en 1970).

<u>2° Les dispositions de droit interne</u>

L'article 155 A du CGI – relatif notamment, aux « sociétés d'artistes et de sportifs ». Aux termes de cet article, les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France (« l'entité intermédiaire ») en rémunération d'activités exercées en France sont, sous certaines conditions, imposables en France. Ce principe s'applique lorsque le « montage » apparaît artificiel et uniquement motivé par la recherche d'une évasion fiscale.
On trouve des dispositions semblables dans un grand nombre de conventions signées par la France (et inspirées de l'article 17 des Modèles).

L'article 57 du CGI –relatif aux transferts indirects de bénéfices à l'étranger, entre entreprises dépendantes, dispositions dont les termes ont inspiré l'article 9 des Modèles, relatif aux entreprises associées. On rappelle que les bénéfices indirectement transférés à l'étranger sont, sous certaines conditions, rattachés à la base d'imposition de l'entreprise en France.

L'article 238 A du CGI – Les dispositions de l'article 57 ont été renforcées, par l'article 238A du CGI, pour les versements effectués au profit de personnes établies dans des pays à fiscalité privilégiée: « des personnes établies en France effectuent des paiements, dont le montant est déduit des bases de l'impôt français, à des personnes établies dans des pays ou territoires ayant des régimes fiscaux privilégiés. Dans la mesure où les sommes transférées ne correspondent pas, dans la réalité, à une charge effective, cette pratique a pour conséquence de soustraire à l'application de l'impôt français des revenus normalement taxables dans notre pays. L'augmentation artificielle des charges peut être réalisée sous des formes très diverses : versements d'intérêts de prêts, versements de redevances pour concessions de brevets ou de marques, rémunérations de prestations de services... ».

En vue de lutter contre cette forme d'évasion, l'article 238 A pose le principe général suivant : des sommes énumérées dans ce texte (charges financières ; redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention... ; rémunérations de services de toute nature ; versements effectués sur un compte, tenu par un organisme financier établi dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée, ce qui vise, en pratique, les « commissions occultes », versées à des personnes domiciliées dans un Etat ou territoire à régime fiscal privilégié, ne sont admises en déduction du bénéfice imposable que « si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré »

Ces dispositions sont donc de nature à permettre à l'Administration de réprimer ces montages « artificiels ».

L'article 209 B du CGI – il s'agit d'un « montage » permettant une évasion fiscale par la combinaison des règles de territorialité et du régime des sociétés mères et filiales : une société française possède une filiale dans un pays à fiscalité privilégiée ; par divers procédés (exemple, versements de redevances), elle transfère une partie de ses bénéfices à cette filiale ; cette dernière n'est pas imposée (ou très faiblement imposée) dans son pays d'accueil ; de plus, les dividendes qu'elle versera à sa société mère française seront exonérés d'I.S. en France (abstraction faite d'une quote-part de 5 % pour frais et charges) en application du régime des sociétés mères et filiales. L'article 209-B du CGI a pour objet de lutter contre cette forme d'évasion fiscale : sous certaines conditions, la société mère française est imposable sur les résultats bénéficiaires de sa filiale, en proportion des droits sociaux qu'elle y détient.

Taxe patrimoniale de 3 %. – il s'agit de la « taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales n'y ayant pas leur siège social » (CGI, art. 990 D à 990 H). Cette taxe est applicable aux « personnes morales dont le siège social est situé hors de France et qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens ». Cette disposition tend à éviter les « abus », par conséquent la taxe ne s'applique pas dans les hypothèses où ces abus ne sont pas à craindre, c'est-à-dire, en particulier, lorsque la personne morale a son siège dans un pays qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative. En effet, dans ces cas, l'Administration française aura la possibilité d'exercer un contrôle et de connaître, notamment, l'identité des associés.

Application de la théorie de l'abus de droit. – Enfin, l'Administration française aura toujours la possibilité d'utiliser la procédure générale de « l'abus de droit ». Mais la jurisprudence se montre, à l'heure actuelle, beaucoup plus exigeante, à l'égard de l'Administration, pour admettre l'existence d'un abus de droit.

Ces dispositions de droit interne ont un point commun : elles visent à « traquer » et à réprimer des situations créées artificiellement en vue d'échapper à l'impôt, grâce à la combinaison des règles internes et des stipulations conventionnelles.

B. **- Les clauses conventionnelles « anti-abus »**

Il existe une distinction entre deux séries de clauses : « les clauses visant à éviter les conséquences de régimes fiscaux spécifiques existant dans l'un des Etats » ; Les « clauses générales anti-abus ».

1° Les clauses particulières

Les législations internes de certains Etats prévoient des avantages particuliers en faveur de certaines catégories de contribuables ou de certaines opérations déterminées. La combinaison de ces dispositions avec les stipulations des conventions peut aboutir à une évasion fiscale ; d'où des clauses particulières figurant dans certaines conventions et excluant certains contribuables du bénéfice de ces dispositions.

On citera quelques exemples de ces stipulations :

- L'une des plus connue concerne le régime des « holdings » implantés au Luxembourg. Le 8 septembre 1970, les autorités françaises et luxembourgeoises ont décidé que les

stipulations de la convention ne s'appliqueraient pas aux sociétés bénéficiant du régime des « holdings » au Luxembourg : «... le gouvernement français a considéré que depuis l'entrée en vigueur de cette convention, elle ne devait pas s'appliquer aux sociétés holding au sens de la législation particulière luxembourgeoise (actuellement, la loi du 31 juillet 1929 et l'arrêté-loi du 27 décembre 1937) ni aux revenus qu'une personne ayant son domicile fiscal en France tire de ces sociétés ni aux participations qu'elle a dans de telles sociétés... ».

- Des problèmes épineux se sont également posés dans les relations franco-suisses, notamment en ce qui concerne les sociétés ayant leur siège en Suisse mais contrôlées par des non-résidents suisses (par exemple, par des résidents français). En vue d'éviter une évasion fiscale résultant de la combinaison des dispositions de la législation interne suisse et des stipulations de la convention franco-suisse, l'article 14 de cette convention exclut, sous certaines conditions, ces contribuables du bénéfice de la convention. L'article 4-5 de cette même convention permettent d'exclure du bénéfice de cette convention les « résidents apparents » d'un des Etats contractants (en pratique, les résidents d'Etats tiers, fictivement domiciliés en Suisse en vue de bénéficier des stipulations de la convention franco-suisse).

- On peut également citer les stipulations de certaines conventions excluant certaines sociétés du bénéfice de régimes fiscaux de faveur prévus, dans certains pays, au bénéfice des entreprises de navigation maritime :

- Convention franco-chypriote du 18 décembre 1981, article 8-2 :
- Convention franco-maltaise du 25 juillet 1977, point 4 du Protocole.

Le point commun à toutes ces stipulations est le souci de lutter contre la création « d'entités intermédiaires » qui permettent à des investisseurs français de bénéficier de régimes fiscaux favorables dans des Etats Étrangers, l'évasion fiscale résultant là encore, de la combinaison des règles de droit interne de ces Etats et des dispositions de la convention conclue entre la France et ces Etats.

2° Les clauses générales anti-abus

Comme l'écrit J.-F. Court, « ce sont des clauses qui ne visent pas un régime fiscal spécifique, mais plutôt des situations présentant une potentialité d'abus ».

a) **Dividendes, intérêts, redevances**

Parmi ces « potentialités d'abus », on peut citer l'application des taux conventionnels de retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances ; des « montages juridiques » sont parfois conçus en vue de bénéficier de cette retenue à la source à taux réduit.

Les modèles de convention précisent que l'application de ces taux conventionnels est réservée aux « bénéficiaires effectifs » de ces revenus ; cette précision figure aux articles 10-2 (dividendes), 11-2 (intérêts) et 12-1 (redevances) des Modèles de l'O.C.D. E et de l'O.N.U. Le terme « effectif » permet, en principe, d'exclure l'application de ces taux réduits pour les « entités intermédiaires » créées, précisément, uniquement pour bénéficier de ces taux.

On peut remarquer que les autorités françaises font inclure presque systématiquement cette précision dans toutes les conventions récentes. Mais les experts de l'O.C.D.E. et de

l'O.N.U. ont précisé que des dérogations spéciales à la règle d'imposition peuvent éventuellement être stipulées pour définir le régime applicable à une société résidente d'un Etat contractant qui est le bénéficiaire effectif d'intérêts (ou de dividendes, ou de redevances) provenant d'un autre Etat contractant, le capital de cette société est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de cet Etat et elle ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et jouit ainsi d'un régime fiscal privilégié. (société privée d'investissement, société de base).

b) Entreprises de navigation maritime et aérienne

Dans le même ordre d'idées, un grand nombre de conventions prévoient l'imposition des bénéfices des entreprises de navigation maritime et aérienne « dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé » (article 8-I des modèles). Là encore, le souci de lutter contre les « entités intermédiaires » est évident. Cette précision figure dans la majorité des conventions conclues par la France.

c) **Sociétés d'artistes et de sportifs**

La majorité des conventions signées par la France comportent un article sur les « sociétés d'artistes ou de sportifs ». Ce texte est fondé sur les mêmes principes que l'article 155 A du CGI: lorsque les revenus d'activités, qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité, sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées (article 17-2 des modèles de convention) .

II Clause anti-abus dans la convention franco-américaine

Les relations fiscales entre la France et les Etats-Unis sont actuellement régies par deux conventions :
- la convention du 31 août 1994 destinée à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.
- la convention du 24 novembre 1978 destinée à éviter les doubles impositions en matière de successions et donations.

Des difficultés d'application ou d'interprétation de ces deux textes ont abouti, le 8 décembre 2004, à la signature d'un avenant concernant chacune d'entre elles. Il faut souligner l'importance particulière de la « clause anti-abus » introduite dans la convention franco-américaine par un avenant du 17 janvier 1984 (art. 30, ex article 24). Cette clause exclut un certain nombre de personnes morales du bénéfice de la convention.

Le concept de clause anti-abus le plus achevé se trouve dans la convention franco-américaine : l'article 30, sur la limitation des avantages conventionnels, qui impose une véritable analyse dans le détail pour déterminer si la convention fiscale s'applique ou non.

Cet article, dont l'objectif est d'éviter l'usage abusif (direct ou indirect) de la convention, limite le bénéfice des avantages conventionnels aux personnes - et principalement aux

sociétés - qui répondent à certaines conditions tenant à leur personnalité juridique, à la nature de leurs actions, à la qualité de résident de leurs actionnaires majoritaires ou principaux et au caractère effectif de leurs activités industrielles ou commerciales.

Le paragraphe 1 de l'article 30 de la convention définit quels sont les résidents d'un des deux Etats qui peuvent bénéficier dans l'autre Etat des avantages conventionnels à raison des revenus provenant de cet Etat. Les personnes ainsi « qualifiées » sont les suivantes :
-1 les personnes physiques dont les ressortissants américains (article 30-6-f) ;
- 2 les Etats contractants, leurs collectivités locales, leurs subdivisions politiques et leurs personnes morales de droit public ;
- 3 les sociétés satisfaisant à l'une des trois conditions, que nous allons voir, relatives aux actions composant leur capital ;
- 4 les personnes morales (sociétés ou non) qui satisfont à l'une des deux conditions, que nous allons voir relatives, à l'exclusion des sociétés de type « conduit » ;
- 5 les fonds de pension, « trusts » de retraite et organismes similaires visés à l'article 4-2-b-ii de la convention, si plus de la moitié de leurs bénéficiaires sont des personnes « qualifiées » au sens de l'article 30 ;
- 6 les organismes de placements (du type Sicav, FCP, RIC...) visés à l'article 4-2-b-iii de la convention, si plus de la moitié de leurs parts ou droits sont détenus par des personnes « qualifiées » au sens de l'article 30.

Conditions relatives aux actions composant le capital des sociétés

Les 3 conditions sont les suivantes et elles sont alternatives :
- 1. - La première condition à satisfaire tient à la cotation des actions. Si la principale catégorie d'actions d'une société est cotée sur un marché boursier français ou américain et est négociée de manière « importante et régulière » sur un ou plusieurs marchés boursiers réglementés, la société est « qualifiée » au sens de l'article 30-1 de la convention. La notion de « marché boursier réglementé » est définie à l'article 30-6-e de la convention.
- 2 - Si cette première condition n'est pas satisfaite, la convention peut s'appliquer néanmoins à une société si plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur de ses actions sont détenus directement ou indirectement par une ou plusieurs sociétés cotées, résidentes de France ou des Etats-Unis, ou par un Etat (ou l'une de ses subdivisions politiques, collectivités locales ou personnes morales de droit public), ou par des sociétés dont plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions est détenu par l'une de ces collectivités publiques ou personnes morales de droit public.
- 3 - Si cette seconde condition n'est pas remplie, une société peut néanmoins être « qualifiée » à condition :

- qu'au moins 30 % du total des droits de vote et de la valeur de ses actions soit détenu, directement ou indirectement,

- par une ou plusieurs sociétés, résidentes du même Etat que la société demanderesse ainsi que cotées,
- ou par une collectivité publique ou une personne morale de droit public de l'un des deux Etats,
- ou par des sociétés dont plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions est détenu par l'une de ces collectivités publiques et personnes morales de droit public, et

- qu'au moins 70 % du total des droits de vote et de la valeur de ses actions soit détenu, directement ou indirectement :

- soit par une ou plusieurs sociétés cotées, résidentes de France ou des Etats-Unis ou de l'un des autres Etats membres de l'Union européenne (dans certaines conditions),

- ou soit détenue par une collectivité publique ou une personne morale de droit public américaine, française, ou d'un autre Etat membre de l'Union européenne,
- ou soit encore détenue par des sociétés dont plus de 50 % du total des droits de vote et de la valeur des actions est détenu par l'une ou plusieurs de ces collectivités publiques et personnes morales de droit public.
En réalité, seules sont considérées comme « résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne » les sociétés pouvant se prévaloir d'une convention fiscale conclue entre un Etat européen et la France ou les Etats-Unis, étant précisé que si ladite convention ne comporte pas de dispositif anti-abus, la société doit en outre être cotée ou être la filiale à 50 % d'une société cotée (convention art. 30-6-d).

Conditions tendant à exclure les sociétés de type « conduit »

Lorsque les trois séries de conditions décrites à ci-dessus n'ont pas été satisfaites, une société, résidente de France ou des Etats-Unis, peut cependant obtenir le bénéfice de la convention, à condition qu'elle n'agisse pas principalement pour un actionnaire majoritaire non « qualifié ».
Une personne morale (société ou non) dont au moins 50 % des droits de vote (ou du total des droits de vote et de la valeur des actions, s'il s'agit d'une société) n'est pas détenue, directement ou indirectement, par une personne non « qualifiée », peut bénéficier de la convention :
- si moins de 50 % du « revenu brut » du dernier exercice clos est utilisé, directement ou indirectement, pour effectuer des paiements déductibles à des personnes non « qualifiées », ou
- si moins de 70 % du « revenu brut » du dernier exercice clos sert, directement ou indirectement, à effectuer des paiements déductibles à des personnes qui ne sont pas des personnes « qualifiées » et moins de 30 % du même « revenu brut » sert, directement ou indirectement, à effectuer des paiements déductibles à des personnes qui ne sont ni des personnes qualifiées ni des résidents d'un Etat membre de l'Union européenne.
La notion de paiements déductibles comprend les intérêts et les redevances mais exclut la rémunération, dans des conditions de concurrence normale de l'usage ou de la concession de l'usage de biens corporels et de services rendus dans l'Etat de résidence du débiteur. D'un commun accord, les autorités compétentes peuvent ajouter ou retrancher certains types de paiements (article 30-6-c de la convention).

Conditions relatives à l'activité industrielle ou commerciale d'un résident

Si, au regard des conditions antérieures, un résident de France ou des Etats-Unis n'est pas « qualifié » au sens de l'article 30-1, il peut tout de même bénéficier des avantages conventionnels à raison des revenus de l'autre Etat si 3 conditions :
- il exerce effectivement (directement ou indirectement) une activité industrielle ou commerciale dans l'Etat de sa résidence (autre qu'une activité d'investissement ou de gestion de placements à moins que cette activité ne soit exercée par une banque ou une société d'assurance), et
- les revenus provenant de l'autre Etat se rattachent à l'activité industrielle ou commerciale exercée dans l'Etat de sa résidence, et
- cette activité dans l'Etat de résidence est « importante » par rapport à l'activité qui génère les revenus dans l'autre Etat.

Pour déterminer si l'activité exercée dans l'Etat de résidence est « importante », l'article 30-2-b de la convention se réfère à une série de ratios calculés à partir de la valeur des actifs affectés aux différentes activités, des revenus que ces activités procurent et des salaires versés.

Conditions pour bénéficier du régime des dividendes, des intérêts et des redevances

Une société résidente de France ou des Etats-Unis qui n'est pas « qualifiée » au sens de l'article 30-1 peut cependant demander le bénéfice des dispositions relatives aux dividendes, intérêts et redevances (à l'exclusion des autres dispositions conventionnelles) lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :
- plus de 30 % du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société résidente doit être détenu, directement ou indirectement, par des personnes « qualifiées » au sens de l'article 30-1, résidentes du même Etat que la société demanderesse ;
- plus de 70 % des actions de la société résidente doit être détenu, directement ou indirectement, par une ou des personnes « qualifiées » au sens de l'article 30-1 ou résidentes d'un Etat de l'Union européenne ;
- la société demanderesse doit satisfaire aux conditions tendant à exclure de la convention les sociétés de type « conduit » (i et ii du paragraphe 1-d de l'article 30)

Cas des quartiers généraux

Conformément à l'article 30, (§3 et 6 h), un résident d'un des deux Etats qui ne satisfait pas aux conditions prévues par la convention pour être considéré comme « qualifié » au sens de l'article 30-1, peut bénéficier, toutefois, de la convention s'il remplit dans ce même Etat les fonctions d'un quartier général pour le compte d'un groupe multinational, à condition de satisfaire à l'ensemble des conditions suivantes :
- le groupe multinational est composé de sociétés qui sont des résidents d'au moins cinq pays dans lesquels elles exercent des activités industrielles ou commerciales effectives qui procurent au moins 10 % des « revenus bruts » du groupe. Toutefois, moins de 50 % des « revenus bruts » du groupe doit provenir des activités exercées dans chacun des Etats autres que celui dont le quartier général est le résident ;
- le quartier général doit assurer dans son Etat de résidence une part importante des activités de surveillance et d'administration du groupe, comme le financement du groupe sans que ce soit une activité prépondérante. Pour exercer ses activités, le quartier général dispose d'un pouvoir discrétionnaire autonome ;
- le quartier général, résident de l'un des deux Etats, ne doit pas recevoir de l'autre Etat plus de 25 % de son « revenu brut » ;
- les revenus provenant de l'autre Etat doivent se rattacher ou être accessoires aux activités industrielles ou commerciales effectives du groupe ;
- le quartier général est soumis dans son Etat de résidence aux mêmes règles d'imposition que celles qui sont applicables aux personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale effective dans cet Etat.

Dispositions anti-abus relatives aux cas triangulaires

Afin de décourager dans un but d'évasion fiscale l'utilisation, de succursales (établissements stables) implantées dans un Etat tiers et servant à financer le développement de groupes lorsque l'Etat du siège n'impose pas le bénéfice mondial (cas de la France en matière d'impôt sur les sociétés), l'article 30-5 de la convention impose un seuil minimum d'impôt sur les sociétés payé globalement par le siège et l'établissement stable à raison en particulier des revenus de capitaux mobiliers et des redevances pour que les avantages de la convention s'appliquent à ces revenus.
Ainsi, les revenus de source américaine d'une société résidente de France qui ont été versés à un établissement stable que cette société a implanté dans un Etat tiers (l'établissement stable est supposé détenir la créance génératrice des revenus) ne peuvent bénéficier des avantages conventionnels que si le total de l'impôt sur les bénéfices payé au titre de ces revenus par la société résidente de France et par l'établissement stable représente au moins 60 % de l'impôt sur les bénéfices qui aurait été payé en France au titre des mêmes revenus en l'absence d'établissement stable dans l'Etat tiers. Si cette condition n'est pas satisfaite, les dividendes, intérêts et redevances de source américaine imputables à l'établissement stable visé sont soumis, en tout état de cause, à une retenue à la source égale à 15 % de leur montant brut tandis que les autres revenus de source américaine imputables à cet établissement stable sont soumis à la législation interne américaine.
Par exception, cette disposition ne s'applique pas lorsque les revenus de source américaine se rattachent ou sont accessoires à une activité industrielle ou commerciale exercée effectivement par l'établissement stable dans l'Etat tiers d'implantation (activité autre qu'une activité d'investissement et de gestion de placements à moins que cette activité ne soit exercée par une banque ou une société d'assurance). Cette disposition ne s'applique pas non plus lorsque les bénéfices de l'établissement stable de la société française sont imposés en France en application de l'article 209-B du CGI ou aux Etats-Unis en application de la législation « Subpart F » de l'« Internal Revenue Code », similaire à celle de l'article 209-B.

Attribution discrétionnaire des avantages conventionnels

Un résident de l'un des deux Etats qui ne peut satisfaire à l'une quelconque des conditions visées aux paragraphes 1 à 6 de l'article 30 peut néanmoins demander le bénéfice des avantages conventionnels à l'autorité compétente de l'autre Etat (l'Etat de la source des revenus), si la conduite de ses opérations et sa situation personnelle n'ont pas pour objet principal d'obtenir des avantages conventionnels ou lorsque l'autorité compétente considère qu'il ne serait pas approprié de lui refuser les avantages conventionnels, compte tenu de l'objectif de l'article 30 (règles anti-abus). Si l'autorité compétente de l'Etat de la source décide de refuser d'accorder les avantages conventionnels au contribuable, elle doit auparavant consulter les autorités compétentes de l'Etat de la résidence du contribuable.

Les législations internes des Etats ainsi que les stipulations des conventions internationales ont été sensiblement modifiées ces dernières années en vue de lutter contre ces « abus des traités » et d'autres développements sont attendus dans le cadre de la coopération. Ces projets sont d'ailleurs vivement critiqués par les milieux économiques au nom, en particulier, de la « nécessité des affaires » et des risques d'atteintes aux droits des contribuables. Il est certain que l'équilibre entre la souplesse nécessaire aux affaires et les indispensables contrôles fiscaux est souvent difficile à préserver.